



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. spalio 27 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokesčio (PVM) bendra sistema – Direktyva 2006/112/EB – 44 straipsnis – Apmokestinimo vieta – Šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartinių taršos leidimų perleidimas – Gavėjas, įtrauktas į sukčiavimą PVM sandorių grandinėje – Apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo ar turėjo žinoti apie šį sukčiavimą“

Byloje C-641/21

dėl *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas, Austrija) 2021 m. spalio 11 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2021 m. spalio 20 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Climate Corporation Emissions Trading GmbH

prieš

Finanzamt Österreich

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurią sudaro trečiosios kolegijos pirmininkė K. Jürimäe (pranešėja), einanti aštuntosios kolegijos pirmininkės pareigas, teisėjai N. Jääskinen ir M. Gavalec,

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Climate Corporation Emissions Trading GmbH*, atstovaujamos *Rechtsanwalt W. Standfest*,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir B.-R. Killmann,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

* Proceso kalba: vokiečių.

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB (OL L 44, 2008, p. 11, toliau – PVM direktyva), nuostatų išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Climate Corporation Emissions Trading GmbH* (toliau – *Climate Corporation*) ir *Finanzamt Österreich* (mokesčių administratorius, Austrija) ginčą dėl sandorių, kuriuos sudaro šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartinių taršos leidimų perleidimas, apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

- b) prekių įsigijimas už atlygį Bendrijos viduje, kai jas valstybės narės teritorijoje įsigyja:

<...>

- c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

- 4 Direktyvos 2006/112 V antraštinės dalies „Apmokestinamųjų sandorių vieta“ 3 skyrius „Paslaugų teikimo vieta“ apima 44 straipsnį, jame nustatyta:

„Paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikiančiam kaip toks, vieta yra ten, kur tas asmuo yra įsteigęs savo verslą. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniui, esančiam kitoje vietoje nei ta, kur jis yra įsteigęs savo verslą, šių paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. Nesant tokios verslo ar nuolatinio padalinio vietos, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur apmokestinamasis asmuo, kuris gauna tas paslaugas, turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena.“

- 5 Šis 44 straipsnis buvo įtvirtintas Direktyvoje 2008/8, kuria iš dalies pakeista Direktyva 2006/112, kiek tai susiję su paslaugų teikimo vieta. Direktyvos 2008/8 3 ir 4 konstatuojamosios dalys suformuluotos taip:
- „(3) Visais paslaugų teikimo atvejais apmokestinimo vieta iš esmės turėtų būti ta vieta, kur paslaugomis faktiškai naudojama. Jei bendra paslaugų teikimo vietos taisyklė būtų tokiu būdu pakeista, dėl administracinių ir politinių priežasčių vis dėlto reiktų tam tikrą šios bendros taisyklės išimčių.
- (4) Paslaugų teikimo apmokestinamiesiems asmenims atveju bendra paslaugų teikimo vietos taisyklė turėtų būti nustatoma pagal vietą, kur įsisteigęs paslaugos gavėjas, o ne pagal vietą, kur įsisteigęs paslaugos teikėjas. <...>“
- 6 PVM direktyvos IX antraštinės dalies „Neapmokestinimas PVM“ 1 skyriuje „Bendrosios nuostatos“ yra 131 straipsnis, jame nustatyta:
- „2–9 skyriuose numatytais atvejais neapmokestinimas PVM taikomas nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų ir tokiomis sąlygomis, kurias valstybės narės nustato siekdamos užtikrinti tinkamą ir sąžiningą neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams.“
- 7 Šioje IX antraštinėje dalyje taip pat yra 4 skyrius „Sandorių Bendrijos viduje neapmokestinimas PVM“. PVM direktyvos 4 skyriaus 138 straipsnio 1 dalyje numatyta:
- „Valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią [Europos] Bendrijoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks, į kitą valstybę narę nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.“
- 8 Šios direktyvos 196 straipsnyje nustatyta:
- „PVM moka bet kuris apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, įregistruotas PVM mokėtoju, kuriam teikiamos 44 straipsnyje nurodytos paslaugos, jei jas teikia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs valstybės narės teritorijoje.“
- 9 Minėtos direktyvos 273 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta:
- „Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.“

Austrijos teisė

- 10 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos (*BGBL. I 52/2009*) 1994 m. rugpjūčio 23 d. *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas (*BGBL. 663/1994*) 3A straipsnio 6 dalyje nustatyta:

„Jeigu 8–16 dalyse ir 3a straipsnyje nenumatyta kitaip, kitos paslaugos verslininkui, kaip tai suprantama pagal 5 dalies 1 ir 2 punktus, laikomos suteiktomis toje vietoje, kur paslaugas išigyjantis asmuo vykdo savo veiklą. Jeigu kita paslauga suteikiama verslininko nuolatinio padalinio vietoje, lemiamą reikšmę turi šio nuolatinio padalinio vieta.“

- 11 Šiuo klausimu iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šioje nuostatoje vartojamos sąvokos „verslininkas“ ir „kitos paslaugos“ atitinka Sąjungos teisėje atitinkamai vartojamas sąvokas „apmokestinamasis asmuo“ ir „paslaugų teikimas“.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 12 Nuo 2010 m. balandžio 1 d. iki 20 d. *Climate Corporation*, kurios registruota buveinė yra Badene (Austrija), už atlygį perleido šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartinius taršos leidimus *Bauduin Handelsgesellschaft mbH* (toliau – *Bauduin*), kurios registruota buveinė yra Hamburge (Vokietija).
- 13 2012 m. sausio 27 d. priimtame sprendime dėl 2010 m. apyvartos mokesčio *Finanzamt Baden Mödling* (Badeno Mėdlingo mokesčių administratorius, Austrija) šiuos šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartinių taršos leidimų perleidimus kvalifikavo kaip apmokestinamus „prekių tiekimus“, kuriems netaikomas tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas PVM. Šio administratoriaus teigimu, *Bauduin*, kaip *missing trader*, dalyvavo karuseliniame sukčiavime PVM, o *Climate Corporation* žinojo arba turėjo žinoti, kad šie apyvartiniai leidimai bus panaudoti PVM vengimo tikslais.
- 14 2012 m. vasario 27 d. *Climate Corporation* apskundė šį sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui – *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas, Austrija).
- 15 Tas teismas konstatavo, kad šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartinių taršos leidimų perleidimas turi būti laikomas „paslaugų teikimu“, o ne „prekių tiekimu“, kaip matyti iš 2016 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *A ir B* (C-453/15, EU:C:2016:933).
- 16 Minėtas teismas patikslino, kad šiomis aplinkybėmis pagal PVM direktyvos 44 straipsnį, Apyvartos mokesčio įstatymo 3a straipsnio 6 dalį ir Vokietijos teisę *Climate Corporation* suteiktų paslaugų *Bauduin* vieta yra Vokietijoje. Todėl šios paslaugos apmokestinamos ne Austrijoje, o Vokietijoje, ir šioje valstybėje narėje prievolę sumokėti PVM turi *Bauduin*.
- 17 Remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo išvadomis, *Climate Corporation* turėjo žinoti, kad *Bauduin* parduoti apyvartiniai leidimai buvo naudojami sukčiaujant PVM vengimo tikslais.
- 18 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad dėl sandorių, kuriuos sudaro tiekimai Bendrijos viduje, Teisingumo Teismas 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendime *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.* (C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455) nusprendė, kad apmokestinamajam asmeniui, kuris žinojo ar turėjo žinoti, kad

sudarydamas sandorį, kuriuo jis grindė savo teises, dalyvavo sukčiavime PVM tiekimų grandinėje, nereikia suteikti teisės į tokio tiekimo neapmokestinimą PVM, teisės į pirkimo PVM atskaitą ir teisės į PVM grąžinimą.

- 19 Jam kyla klausimas, ar ši jurisprudencija pagal analogiją taikytina tarpvalstybiniam paslaugų teikimui. Toks taikymas reikštų, kad tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, paslaugų teikimo vieta turėtų būti laikoma Austrijoje, o ne Vokietijoje, nepaisant priešingų PVM direktyvos 44 straipsnio ir atitinkamų nacionalinės teisės nuostatų formuluočių.
- 20 Atsakymas į šį klausimą nėra akivaizdus, nes tarp prekių tiekimo Bendrijos viduje ir tarp tarpvalstybinio paslaugų teikimo Sąjungoje yra ir panašumų, ir skirtumų.
- 21 Tokiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį klausimą:

„Ar [PVM direktyva] turi būti aiškinama taip, kad nacionalinės valdžios institucijos ir teismai paslaugų teikimo vietą, kuri formaliai pagal rašytinę teisę yra kitoje valstybėje narėje, kurioje yra paslaugų gavėjo registruota buveinė, privalo laikyti esančia šalies teritorijoje, kai paslaugas teikiantis nacionalinis apmokestinamasis asmuo turėjo žinoti, kad teikdamas paslaugas dalyvauja sukčiavime PVM, kuris vykdomas sandorių grandinėje?“

Dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumą

- 22 *Climate Corporation* ginčija prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumą. Viena vertus, prejudicinis klausimas yra hipotetinis. Kadangi pagrindinėje byloje nagrinėjamas sandoris yra apmokestinamas ne Austrijoje, o Vokietijoje, Austrijos teismas neturi kreiptis į Teisingumo Teismą, kad išsiaiškintų hipotetinės mokesčių mokėtojo mokesčines prievoles kitoje valstybėje narėje. Kita vertus, šis klausimas pagal analogiją kyla iš 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.* (C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455) motyvų, kuriais negalima vadovautis atsižvelgiant į pagrindinės bylos ir bylos, kurioje priimtas tas sprendimas, faktinių aplinkybių skirtumus.
- 23 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės išaiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytą teisinę pagrindą ir faktines aplinkybes, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma svarbos prezumpcija. Atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prašymo Teisingumo Teismas gali tik jei akivaizdu, jog prašymas išaiškinti Sąjungos teisę yra visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar dalyku, kai problema hipotetinė arba Teisingumo Teismas neturi faktinės ar teisinės informacijos, reikalingos naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.*, C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 31 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2018 m. vasario 21 d. Sprendimo *Kreuzmayr*, C-628/16, EU:C:2018:84, 23 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 24 Nagrinėjamu atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą aiškiai matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nesiekia išsiaiškinti, kokias pareigas turi apmokestinamasis asmuo kitoje valstybėje narėje nei ta, kuriai jis priklauso. Priešingai, jis iš esmės siekia nustatyti, ar

pagal Sąjungos teisę jo valstybės narės mokesčių institucijos gali apmokestinti PVM sandorius, kurie yra ginčo pagrindinėje byloje dalykas, net jeigu, jo nuomone, šių sandorių vieta yra kitoje valstybėje narėje. Darytina išvada, kad šis prašymas nėra hipotetinis.

- 25 Be to, kadangi *Climate Corporation* suabejojo galimybe taikyti 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.* (C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455) motyvus tokiu atveju, kaip pagrindinėje byloje, pakanka konstatuoti, kad iš esmės šie argumentai atitinka atsakymą į prejudicinį klausimą.
- 26 Taigi prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas.

Dėl prejudicinio klausimo

- 27 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas draudžiama, kiek tai susiję su vienoje valstybėje narėje įsisteigusio apmokestinamojo asmens vykdomu paslaugų teikimu kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui, pirmosios valstybės narės valdžios institucijoms manyti, kad šių paslaugų teikimo vieta, pagal šios direktyvos 44 straipsnį esanti toje kitoje valstybėje narėje, vis dėlto yra pirmojoje valstybėje narėje, jei atitinkamas paslaugų teikėjas žinojo ar turėjo žinoti, kad vykdydamas paslaugų teikimą dalyvavo sukčiavime PVM, kurį sandorių grandinėje įvykdė tos paslaugos gavėjas.
- 28 Pirmiausia pažymėtina, kad, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, sandoriai, kuriuos sudaro šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartinių taršos leidimų perleidimas už atlygį, turi būti laikomi paslaugų teikimu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą (šiuo klausimu žr. 2016 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *A ir B*, C-453/15, EU:C:2016:933, 30 punktą).
- 29 Paslaugų teikimo vieta turi būti nustatyta pagal PVM direktyvos V antraštinės dalies 3 skyriaus nuostatas. Šiuo klausimu šio skyriaus 2 ir 3 skirsniuose nustatytos atitinkamai bendrosios paslaugų teikimo apmokestinimo vietos nustatymo taisyklės ir specialiosios nuostatos, susijusios su specifinių paslaugų teikimu (šiuo klausimu žr. 2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 37 punktą).
- 30 Šiomis nuostatomis, kuriose nustatoma paslaugų teikimo apmokestinimo vieta, siekiama išvengti, viena vertus, jurisdikcijos kolizijos, galinčios lemti dvigubą apmokestinimą, ir, kita vertus, pajamų neapmokestinimo (2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 42 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2020 m. gegužės 7 d. Sprendimo *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, 25 punktą).
- 31 Taigi, vienodai nustatant paslaugų teikimo apmokestinimo vietą šios nuostatos atskiria valstybių narių kompetenciją ir racionaliai riboja atitinkamų nacionalinės teisės nuostatų PVM srityje taikymo sritis (šiuo klausimu žr. 2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 50 ir 51 punktus).
- 32 Šiomis aplinkybėmis PVM direktyvos 44 straipsnyje įtvirtinta bendra paslaugų teikimo vietos nustatymo taisyklė.

- 33 Pagal šią bendrą taisyklę paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikiančiam kaip toks, vieta yra ten, kur tas asmuo yra įsteigęs savo verslą. Tačiau, jei tos paslaugos teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniui, esančiam kitoje vietoje nei ta, kur jis įsteigęs savo verslą, šių paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. Nesant tokios verslo ar nuolatinio padalinio vietos, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur apmokestinamasis asmuo, kuris gauna tas paslaugas, turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena.
- 34 Atsižvelgiant į PVM direktyvos 44 straipsnio struktūrą verslo vieta yra prioritetinga referencinė vieta, siekiant nustatyti paslaugų teikimo vietą, o kitos dvi šiame straipsnyje nustatytos vietos yra šalutinės ir papildomos (šiuo klausimu žr. 2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 53–56 punktus).
- 35 Be to, jokioje šios direktyvos nuostatoje nenumatyta specialios taisyklės, skirta sandorio, kurį sudaro šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartinių taršos leidimų perleidimas už atlygį, apmokestinimo vietai nustatyti.
- 36 Darytina išvada, kad pagal PVM direktyvos 44 straipsnį sandorio, kurį sudaro vienoje valstybėje narėje įsisteigusio apmokestinamojo asmens atliekamas šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartinių taršos leidimų perleidimas už atlygį kitam apmokestinamajam asmeniui, įsisteigusiam kitoje valstybėje narėje, vieta yra šioje antroje valstybėje narėje.
- 37 Nagrinėjamu atveju iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo paaiškinimų matyti, kad pagal PVM direktyvos 44 straipsnį ir atitinkamas aptariamoms nacionalinėms teisėms nuostatas pagrindinėje byloje nagrinėjamų sandorių vieta yra teikiamų paslaugų gavėjo valstybėje narėje, t. y. Vokietijoje, ir kad pagal šios direktyvos 196 straipsnį ir atitinkamas šios nacionalinės teisės nuostatas būtent šis gavėjas turi prievolę sumokėti PVM į valstybės biudžetą. Vis dėlto šis gavėjas įvykdė sukčiavimą PVM, o atitinkamas paslaugų teikėjas turėjo apie tai žinoti.
- 38 Būtent atsižvelgiant į šiuos primintus pirminius aspektus reikia nustatyti, ar, nepaisant aiškaus PVM direktyvos 44 straipsnio teksto, sandorio, kurį sudaro vienoje valstybėje narėje įsisteigusio apmokestinamojo asmens atliekamas šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartinių taršos leidimų perleidimas už atlygį kitam apmokestinamajam asmeniui, įsisteigusiam kitoje valstybėje narėje, vieta gali būti laikoma esančia paslaugų teikėjo valstybėje narėje, kai šis sandoris susijęs su sukčiavimu PVM.
- 39 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo suformuotos jurisprudencijos matyti, kad bylos šalys negali sukčiaudamos ar piktnaudžiaudamos remtis Sąjungos teisės normomis (2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 54 punktas; 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.*, C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 43 punktas ir 2022 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *HA.EN.*, C-227/21, EU:C:2022:687, 27 punktas).
- 40 Taigi Teisingumo Teismas nusprendė, kad nacionalinės valdžios institucijos ir teismai iš esmės gali ar net privalo atsisakyti suteikti PVM direktyvoje numatytas teises, kuriomis naudojamosi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant, kaip antai teisę į tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimą PVM. Taip yra ne tik kai mokesčių sukčiavimą įvykdo pats apmokestinamasis asmuo, bet ir kai apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad sudarydamas atitinkamą sandorį jis dalyvauja tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio perkant ar parduodant sudaromų sandorių grandinėje, įvykdytame sukčiavime PVM (šiuo klausimu žr. 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *R.*, C-285/09, EU:C:2010:742, 51 ir 52 punktus; 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gaboan*,

C-273/11, EU:C:2012:547, 54 punktą; 2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, 42 punktą ir 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.*, C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 49 ir 50 punktus).

- 41 Vis dėlto, pirma, skirtingai nei bylos, kuriose buvo suformuota ankstesniame punkte nurodyta jurisprudencija, ši byla susijusi ne su naudojimusi teise, kaip antai teise į tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimą PVM, o su apmokestinamojo sandorio vietos nustatymu.
- 42 Aiškinimas, kad sukčiavimo PVM atveju gali būti laikoma, kad paslaugų teikimo vieta yra kitoje valstybėje narėje nei ta, kuri numatyta pagal PVM direktyvos nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vietos nustatymu, prieštarautų šių nuostatų tikslams ir bendrajai struktūrai, kaip nurodyta šio sprendimo 30 ir 31 punktuose.
- 43 Iš tiesų toks aiškinimas reikštų kompetencijos mokesčių srityje, kaip numatyta šiose nuostatose, persiskirstymą tarp valstybių narių. Tokiu atveju, kaip nagrinėjamas šioje byloje, jis konkrečiai lemtų valstybės narės, kurioje įsisteigęs atitinkamos paslaugos gavėjas, kompetencijos mokesčių srityje perdavimą valstybei narei, kurioje įsisteigęs šios paslaugos teikėjas, nesant jokio teisinio pagrindo.
- 44 Be to, svarbu priminti, kad logika, kuria grindžiamos nuostatos, susijusios su paslaugų teikimo vietos nustatymu, kuri taip pat atspindėta Direktyvos 2008/8 3 ir 4 konstatuojamosiose dalyse ir PVM direktyvos 44 straipsnyje, yra ta, kad apmokestinama būtų kiek įmanoma toje vietoje, kur prekės ir paslaugos yra naudojamos (pagal analogiją žr. 2016 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *A ir B*, C-453/15, EU:C:2016:933, 25 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Vis dėlto toks aiškinimas, koks pateiktas šio sprendimo 42 punkte, galiausiai reikštų mokesčių pajamų perkėlimą į kitą valstybę narę nei ta, kurioje galutinai pasinaudojama šiomis paslaugomis.
- 45 Antra, tiesa, kad atsižvelgiant į faktines aplinkybes vienoje valstybėje narėje įsisteigusio apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui yra panašus į tiekimą Bendrijos viduje, nes jie abu susiję su dviejose valstybėse narėse įsisteigusiais asmenimis. Vis dėlto pagal galiojančią Sąjungos teisę prekių tiekimo Bendrijos viduje ir tarpvalstybinių paslaugų teikimo Sąjungoje teisinė tvarka skiriasi.
- 46 Iš tiesų, kalbant apie pirmojo tvarką, pažymėtina, kad bet koks prekių tiekimas Bendrijos viduje, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 138 straipsnį, susijęs su įsigijimu Bendrijos viduje, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punktą. Tiekimas Bendrijos viduje ir įsigijimas Bendrijos viduje, kuris yra antras apmokestinimo momentas, yra vienas ir tas pats ekonominis sandoris, kurio atžvilgiu kompetencija mokesčių srityje dalijasi valstybė narė, iš kurios prekės išsiunčiamos, ir valstybė narė, į kurią prekės pristatomos, – abi yra atitinkamai atsakingos už joms suteiktų įgaliojimų įgyvendinimą (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C-409/04, EU:C:2007:548, 22–24 punktus).
- 47 Taigi, prekių tiekimas Bendrijos viduje neapmokestinamas PVM valstybėje narėje, iš kurios prekės išsiunčiamos, nedarant įtakos teisei į šioje valstybėje narėje sumokėto PVM atskaitą ar grąžinimą, o įsigijimas Bendrijos viduje apmokestinamas PVM valstybėje narėje, į kurią prekės pristatomos (šiuo klausimu žr. 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *R.*, C-285/09, EU:C:2010:742, 38 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

- 48 Valstybė narė, iš kurios prekės išsiunčiamos, prireikus gali atsisakyti taikyti neapmokestinimą PVM, remdamasi jai pagal PVM direktyvos 131 straipsnį suteikta kompetencija ir siekdama tikslo užtikrinti teisingą ir paprastą neapmokestinimo taikymą, taip pat užkirsti kelią galimam mokesčių sukčiavimui, vengimui ar piktnaudžiavimui (šiuo klausimu žr. 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *R.*, C-285/09, EU:C:2010:742, 51 punktą).
- 49 Vis dėlto ši sandorių Bendrijos viduje tvarka netaikoma tarpvalstybiniam paslaugų teikimui Sąjungoje, kai tik viena valstybė narė, nustatyta pagal PVM direktyvos nuostatas, turi kompetenciją mokesčių srityje.
- 50 Taigi, priešingai nei valstybės narės, iš kurios išsiunčiamos prekės, kurios yra tiekimo Bendrijos viduje objektas, kaip nurodyta šio sprendimo 46–48 punktuose, kompetencijos atveju, valstybė narė, kurioje įsisteigęs paslaugų teikėjas, teikiantis paslaugas kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui, kai šio paslaugų teikimo vieta pagal PVM direktyvos 44 straipsnį yra šioje antroje valstybėje narėje, neturi jokios pagal šią direktyvą suteiktos kompetencijos šį paslaugų teikimą apmokestinti PVM.
- 51 Tad šio sprendimo 40 punkte nurodyta jurisprudencija negali būti pagal analogiją taikoma paslaugų teikimo vietos nustatymui.
- 52 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad paslaugų teikimo vieta negali būti pakeista pažeidžiant aiškią PVM direktyvos 44 straipsnio formuluotę dėl to, kad nagrinėjamas sandoris susijęs su sukčiavimu PVM.
- 53 Pagal PVM direktyvos 273 straipsnį valstybės narės gali imtis priemonių, siekdamos užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui. Vis dėlto tokios priemonės neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti. Mokesčių institucijos iš esmės turi atlikti reikalingus apmokestinamųjų asmenų patikrinimus, siekdamos nustatyti pažeidimus ir sukčiavimą PVM srityje, ir taikyti sankcijas apmokestinamajam asmeniui, padariusiam šiuos pažeidimus ar sukčiavusiam (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, 40 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją; 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 57 ir 62 punktus ir 2021 m. liepos 1 d. Sprendimo *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia*, C-521/19, EU:C:2021:527, 38 punktą).
- 54 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas draudžiama, kiek tai susiję su vienoje valstybėje narėje įsisteigusio apmokestinamojo asmens vykdomu paslaugų teikimu kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui, pirmosios valstybės narės valdžios institucijoms manyti, kad šių paslaugų teikimo vieta, kuri pagal šios direktyvos 44 straipsnį yra toje kitoje valstybėje narėje, vis dėlto yra pirmojoje valstybėje narėje, jei paslaugų teikėjas žinojo ar turėjo žinoti, kad vykdydamas paslaugų teikimą dalyvavo sukčiavime PVM, kurį sandorių grandinėje įvykdė tos paslaugos gavėjas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 55 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, nuostatos

turi būti aiškinamos taip:

pagal jas draudžiama, kiek tai susiję su vienoje valstybėje narėje įsisteigusio apmokestinamojo asmens vykdomu paslaugų teikimu kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui, pirmosios valstybės narės valdžios institucijoms manyti, kad šių paslaugų teikimo vieta, kuri pagal Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2008/8, 44 straipsnį yra toje kitoje valstybėje narėje, vis dėlto yra pirmojoje valstybėje narėje, jei paslaugų teikėjas žinojo ar turėjo žinoti, kad vykdydamas paslaugų teikimą dalyvavo sukčiavime pridėtinės vertės mokesčiu, kurį sandorių grandinėje įvykdė tos paslaugos gavėjas.

Parašai.